



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die steuerliche Integration des europäischen Binnenmarktes
durch Doppelbesteuerungsabkommen – eine Untersuchung des
Artikels 293 zweiter Spiegelstrich EGV“**

Dissertation vorgelegt von Jakob Billau

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Martin Borowski

Institut für Finanz- und Steuerrecht

I. Einführung und Problemanriss – Binnenmarkt und Doppelbesteuerung

Der Titel der von mir vorgelegten Dissertation lautet: **Die steuerliche Integration des europäischen Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungsabkommen – eine Untersuchung des Artikels 293 zweiter Spiegelstrich EGV**. Die Dissertation behandelt damit einen wesentlichen Ausschnitt des großen Konfliktbereichs zwischen staatlicher (Steuer-) Souveränität und einem Hauptziel der Europäischen Union, der Verwirklichung des Binnenmarktes.

Der zunächst untersuchte Vertrag über die Europäische Gemeinschaft sowie der Vertrag von Lissabon geben als eines der höchsten Ziele der Gemeinschaft vor, einen Binnenmarkt zu vollenden. Der Binnenmarkt ist in seiner Theorie ein großartiger Gedanke. Allerdings ist seine Umsetzung in der Praxis von mannigfachen Schwierigkeiten geprägt. Insbesondere das Steuerrecht, mithin eine der heiligen Kühe der souveränen Nationalstaaten, ist ein Stolperstein für die Vollendung des Binnenmarktes innerhalb der Europäischen Union.

1. Binnenmarkt und Doppelbesteuerung

Das Binnenmarktsziel ist in Art. 3 Abs. 1 lit. c), Art. 14 EGV niedergelegt. Der Europäische Binnenmarkt bezieht in Übereinstimmung mit dem Begriff des gemeinsamen Marktes sämtliche Unternehmer, die ein europaweites Angebot an Arbeitskräften, Dienstleistungen, Waren oder Kapital zur Verfügung stellen, und ihre korrespondierenden europaweiten Abnehmer ein. Insgesamt umfasst der Begriff des Binnenmarktes zwei Merkmale: die Gewährleistung der Marktfreiheit, also freier Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital, sowie den Wegfall der Binnengrenzen.

Kernelemente des Binnenmarktes nach Art. 14 EGV sind ein unverfälschter Wettbewerb, die Schaffung vergleichbarer Wettbewerbsbedingungen und die Überwindung der Rechtsunterschiede. Ein wesentliches Problem bei der Verwirklichung des Binnenmarktes und gleichzeitig Gegenstand der vorgelegten Arbeit ist die parallele Besteuerung desselben wirtschaftlichen Vorgangs durch zwei Steuersouveränitäten, also Doppelbesteuerung. Wenn ein grenzüberschreitender wirtschaftlicher Vorgang durch beide beteiligten Staaten gleichermaßen besteuert wird, wird dieser Vorgang erheblich unwirtschaftlicher, als wenn er in einem Staat nur einmal besteuert wird. Doppelbesteuerung und das Binnenmarktsprinzip sind daher unvereinbar.

Die durch den EG-Vertrag vorgegebenen primären Instrumente zur Verwirklichung des Binnenmarktes, die Grundfreiheiten, sind nicht geeignet, auf die durch das Nebeneinander verschiedener Steuerrechtsordnungen entstehende, in sich aber diskriminierungsfreie Doppelbesteuerung einzuwirken. Daher decken die Grundfreiheiten nach der

Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs das Problem der Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht ab. Eine weitergehende Auslegung der Grundfreiheiten hin zur Verwirklichung eines steuerrechtlichen Binnenmarktes ist von dem Prinzip der begrenzten Einzelmächtigung nicht mehr gedeckt, da es zu weit in die steuerstaatliche Souveränität der Mitgliedstaaten eingreift. Der aktuelle Rechtsstand ist prägnant an den folgenden zwei Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs aufzuzeigen:

2. EuGH-Urteil „Kerckhaert und Morres“, Rs. C-513/04

In der Rechtssache „Kerckhaert und Morres“ hatte der Europäische Gerichtshof über einen Fall zu entscheiden, bei dem sich der belgische Staat über die im Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarte Freistellung hinwegsetzte. Das belgische Gesetz bestimmte, dass Dividenden mit einem einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent belegt werden. Das klagende Ehepaar erhielt nun Dividenden einer französischen Gesellschaft, die bereits mit 15 Prozent Quellensteuer vorbelastet waren. Eine Anrechnung der französischen Besteuerung erfolgte in Belgien nicht. Im Ergebnis hatte der EuGH über die europarechtliche Zulässigkeit von juristischer Doppelbesteuerung zu befinden.

Der Europäische Gerichtshof wies in seinem Urteil zunächst darauf hin, dass die Regelung der direkten Steuern in die Kompetenz der Mitgliedstaaten falle. Diese Regelungen seien aber gemeinschaftsrechtskonform auszugestalten. Vorliegend sah der EuGH keine Diskriminierung gegeben, da sowohl ausländische als auch belgische Gesellschafter bei der Dividendenbesteuerung mit einem einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent belegt würden. Die negativen Auswirkungen im konkreten Fall, die juristische Doppelbesteuerung, seien eben Folgen einer parallelen Ausübung der Besteuerungsrechte zweier Mitgliedstaaten. Die negativen Auswirkungen solcher Doppelbesteuerung auf die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes sollten aber durch Abkommen gemäß Art. 293 2. Spiegelstrich EGV beseitigt oder zumindest abgemildert werden. Bislang sei das Gemeinschaftsrecht aber auf einem Stand der Integration, bei dem keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen im Steuerrecht unter den Mitgliedstaaten aufgestellt werden, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sah der EuGH mithin nicht.

3. EuGH-Urteil „Block“, Rs. C-67/07

In der Rechtssache „Block“ entschied der EuGH entsprechend zu einem Fall von Doppelbesteuerung im Bereich der Erbschaftsteuer.

Frau Block war Alleinerbin einer in Deutschland ansässigen Person. Der Nachlass, hauptsächlich Kapitalvermögen, war in Deutschland und bei Banken in Spanien angelegt. In Spanien zahlte Frau Block für das dort angelegte Vermögen eine Erbschaftsteuer. Das Finanzamt setzte die in Deutschland abzuführende Erbschaftsteuer für den

Weltnachlass fest, ohne dabei die bereits in Spanien entrichtete Steuerlast in Ansatz zu bringen. Auf Einspruch änderte das Finanzamt die Festsetzung dahingehend, dass es die in Spanien abgeführte Steuer in Deutschland als Nachlassverbindlichkeit von der Steuerbemessungsgrundlage abzog.

Der Europäische Gerichtshof prüfte den vorliegenden Fall anhand der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 ff. EGV. Er stellte fest, dass die Doppelbesteuerung, die aus der Nichtanrechnung der in Spanien entrichteten Erbschaftsteuer in Deutschland resultiere, Ausfluss der unbeschränkten Steuerhoheit der Mitgliedstaaten sei, die hier parallel ausgeübt werde. Die Mitgliedstaaten hätten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts, vorbehaltlich dessen Beachtung, eine bestimmte Autonomie im Bereich der direkten Steuern. Sie seien deshalb nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um die aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse resultierende Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Der Europäische Gerichtshof bestätigt hier wiederum seine Rechtsprechung, dass das Vorliegen von Doppelbesteuerung keine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellt, wenn diese alleine durch die Ausübung der parallel existierenden Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten bedingt ist.

4. Befund des Status quo

Durch diese Beispiele aus der Rechtsprechung wird aufgezeigt, dass das Steuerrecht der Mitgliedstaaten erheblichen Einfluss auf wirtschaftliche Entscheidungen von Unternehmen und Privatpersonen sowie auch die Entscheidung der Wohnsitznahme haben kann. Wenn die Beteiligung einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Person an einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat von beiden Mitgliedstaaten besteuert wird, wird dieser Vorgang erheblich unattraktiver als eine innerstaatliche Beteiligung. Der Binnenmarkt ist insoweit nicht verwirklicht und ein Lösungsweg ungewiss, obwohl dieser Zustand im krassen Widerspruch zum Primärziel des EG-Vertrags steht.

II. Ziel der Untersuchung – eine Lösung im Spannungsbereich zwischen Binnenmarkt und Fiskal-Souveränität

Allerdings gibt es im Internationalen Steuerrecht ein seit Jahrzehnten erprobtes und geeignetes Instrument, die Doppelbesteuerung zu vermeiden: Die zwischenstaatlichen völkerrechtlichen Doppelbesteuerungsabkommen. Art. 293 2. Spiegelstrich EGV stellt dieses Instrument des Internationalen Steuerrechts auch als Mittel des Europäischen Steuerrechts dar. Die Norm im Wortlaut:

„Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen:

- *den Schutz der Personen sowie den Genuß und den Schutz der Rechte zu den Bedingungen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt;*
- ***die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft;***
- *die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2, die Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen;*
- *die Vereinfachung der Förmlichkeiten für die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche.“*

Ziel der vorgelegten Arbeit war die Untersuchung und Ausarbeitung von Lösungen des Problems der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt. Instrument dabei soll Vertragsrecht unterhalb der Ebene der Primärverträge sein, allerdings mit einem direkten Anknüpfungspunkt im EG-Vertrag, namentlich Art. 293 2. Spiegelstrich EGV.

Die Besonderheit dieser Norm ist, dass sie ein Handlungsinstrument kennt, welches im Internationalen Steuerrecht bereits hinlänglich etabliert ist. Art. 293 2. Spiegelstrich EGV bildet die Grundlage für ein Vertragsrecht unter dem Vertragsrecht. Dies bedeutet, dass im sensiblen Bereich des Steuerrechts die Mitgliedstaaten eine binnenmarktsadäquate Lösung für das Problem der Doppelbesteuerung selbstständig verhandeln können und müssen. Ob eine Lösung der Doppelbesteuerungsproblematik im Binnenmarkt durch Art. 293 2. Spiegelstrich EGV zu erzielen war, musste durch Auslegung der Norm geklärt werden.

III. Die Auslegung des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV

Die Auslegung war dabei am bekannten Auslegungskanon vorzunehmen. Bei der Auslegung nach dem Zweck ist aber stets das übergeordnete Ziel des Binnenmarktes zu beachten und zu verfolgen. Dabei war vorliegend das Wechselspiel zwischen der Schonung der Souveränität und der effizienten Beseitigung der Doppelbesteuerung zur Verwirklichung des Binnenmarktes zu berücksichtigen. Äußerste Schranke der Auslegung war Art. 5 EGV, insbesondere der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung.

1. Tatbestand

Erste Herausforderung bei der Untersuchung der Norm war herauszuarbeiten, was unter dem Begriff der Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV zu verstehen ist. Dabei war zu beachten, dass Doppelbesteuerung hierbei Tatbestandsvoraussetzung ist. Im Internationalen Steuerrecht ist der Begriff der Doppelbesteuerung mehr eine Umstandsbeschreibung als ein scharf umrissener Rechtsbegriff.

Weiterhin war eine Auslegung des Begriffs der Doppelbesteuerung im europäischen Sinne notwendig. Der Begriff der Doppelbesteuerung ist im Internationalen Steuerrecht bereits hinlänglich bekannt. Daher war es die geeignete Vorgehensweise, vom mannigfaltig erforschten Begriff des Internationalen Steuerrechts auszugehen und von hier dann die Besonderheiten des Tatbestands von Art. 293 2. Spiegelstrich EGV zu erarbeiten:

Zu erforschen war, ob juristische Doppelbesteuerung, wirtschaftliche Doppelbesteuerung, effektive Doppelbesteuerung, virtuelle Doppelbesteuerung und möglicherweise Doppelnichtbesteuerung erfasst sind. Im Ergebnis war festzustellen, dass sich der Begriff der Doppelbesteuerung im Internationalen und Europäischen Steuerrecht nicht unterscheidet. Weiterhin war zu prüfen, welche Arten von Steuern durch den Begriff der Doppelbesteuerung in Art. 293 2. Spiegelstrich EGV erfasst sind. Das Ergebnis dieser Prüfung war, dass aufgrund des Vorrangs der Vereinheitlichung gemäß Art. 93 EGV nur die direkten Steuern von der Norm erfasst werden.

Die im Ergebnis gefundene Definition des Begriffs der Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 293 2. Spiegelstrich EGV lautet: „Doppelbesteuerung ist die effektive Erhebung einer direkten Steuer auf denselben wirtschaftlichen Vorgang bei verschiedenen Steuersubjekten und die effektive Erhebung vergleichbarer direkter Steuern auf den gleichen Steuergegenstand bei demselben Steuersubjekt jeweils durch mindestens zwei Mitgliedstaaten, soweit hierdurch eine höhere Gesamtbelastung entsteht als sie durch den alleinigen Steuerzugriff in dem höher besteuerten Staat entstünde.“

Zusammenfassend berücksichtigt die Definition die folgenden Ergebnisse der Untersuchung:

- Die Unschärfe, die benötigt wird, um Steuertatbestände aus 27 (heute 28) Steuerrechtsordnungen zu erfassen.
- Virtuelle Doppelbesteuerung ist nicht erfasst (Schlussfolgerung aus dem Wort „beseitigen“).

- Nur effektive Doppelbesteuerung ist erfasst (unilaterale Maßnahmen der Mitgliedstaaten schließen den Anwendungsbereich demnach aus – dieses Ergebnis ist auch konform zur Subsidiarität nach Art. 5 EGV).
- Nur schädliche Doppelbesteuerung ist erfasst. Sonst besteht keine Beeinträchtigung des Binnenmarktes. Die Beeinträchtigung durch Abgabe zweier Steuerklärungen (möglicherweise zwei verschiedene Buchführungspflichten) ist durch das Nebeneinander verschiedener Rechtsordnungen hinzunehmen.
- Doppelnichtbesteuerung ist nicht erfasst.
- Nur direkte Steuern sind erfasst.
- Wirtschaftliche und juristische Doppelbesteuerung sind erfasst, da beide eine Beeinträchtigung des Binnenmarktes darstellen. Insbesondere wirtschaftliche Doppelbesteuerung wird allerdings bereits sehr umfassend von Richtlinienrecht erfasst und geregelt.

2. Verpflichtungsgehalt

Nach Ausarbeitung der Eingriffsvoraussetzungen des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV, also wann Doppelbesteuerung vorliegt, war zu untersuchen, welche Verpflichtung die Norm hieran knüpft.

Art. 293 2. Spiegelstrich EGV enthält im Ergebnis eine finale Verpflichtung an die Mitgliedstaaten, Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen. Das bedeutet, die Mitgliedstaaten müssen, soweit der Tatbestand eröffnet ist, in Verhandlungen eintreten, um bi- oder multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen, und diese Abkommen dann auch gemäß ihrem nationalen Recht umsetzen. Dies ist der materielle Charakter, den die Auslegung der Norm im Sinne der Gewährleistung eines funktionierenden Europäischen Binnenmarktes ergeben hat.

Die Erforderlichkeitsklausel ist mithin nur eine Einschränkung gegenüber originärem Gemeinschaftsrecht, aber nicht des Verpflichtungsgehalts:

Art. 293 2. Spiegelstrich EGV ist für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nur dann anzuwenden, wenn nicht durch originäres Gemeinschaftsrecht eine Lösung für das Problem zu erreichen ist. Dies ergibt sich aus der Einschränkung, dass die Anwendbarkeit der Norm nur „soweit erforderlich“ erfolgen soll. Hierdurch wird die konkurrierende Kompetenz der Gemeinschaft auf dem Gebiet des Doppelbesteuerungsrechts gesichert und somit die Möglichkeit, den Tatbestand der Aufangnorm des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV gemeinschaftsrechtlich zu verschließen.

Dies würde allerdings positive Rechtssetzung der Europäischen Union erfordern. Denn die Grundfreiheiten enthalten kein Verbot von Doppelbesteuerung. Die zu befürwortende Dogmatik des EuGH zu den Grundfreiheiten ist momentan in einem Stadium, welches Doppelbesteuerung – richtigerweise – nicht verbietet. Die negative Integration würde hier sicherlich auch an ihre Grenzen stoßen.

3. Rechtsfolge

Als Rechtsfolge des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV waren zwei Varianten zu unterscheiden: Erstens: Es besteht ein völlig unreguliertes Nebeneinander, also kein verhandeltes Doppelbesteuerungsabkommen. Zweitens: Es besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, aber es wird von einem Staat übergangen (Treaty Override). Die Rechtsfolge enthält somit ein Verbesserungsgebot und ein Verschlechterungsverbot:

- Die Rechtsfolge des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV ist in der offensiven Ausrichtung eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, zumindest der zwei Staaten, zwischen denen die Doppelbesteuerungsproblematik aufgetreten ist, ein Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen. Die genaue Ausgestaltung dieses Doppelbesteuerungsabkommens ist den Mitgliedstaaten überlassen, soweit sie das Ziel des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV, die Beseitigung der Doppelbesteuerung, damit erfüllen. Eine Orientierung am Muster der OECD erscheint zweckmäßig. Ein weitergehender Zweck des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV zur Rechtsvereinheitlichung des Doppelbesteuerungsrechts im Binnenmarkt (durch ein multilaterales Abkommen) besteht nicht.
- Die defensive Rechtsfolge des Art. 293 2. Spiegelstrich EGV verbietet einen Treaty Override. Wenn die Mitgliedstaaten ihrer Pflicht zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nachgekommen sind, so müssen sie sich daran festhalten lassen. Wenn sie dies nicht mehr wollen, haben sie den in dem Abkommen vorgesehenen Kündigungsvorschriften zu folgen oder Nachverhandlungen einzuleiten. Auch gebietet Art. 293 2 Spiegelstrich EGV, dass alle zur Erfüllung der Verpflichtung dieser Norm zustande gekommenen Doppelbesteuerungsabkommen in ihrem Sinne ausgelegt werden müssen.
- Art. 293 2. Spiegelstrich EGV gibt kein subjektives Recht auf Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern stellt eine Verpflichtung an die Mitgliedstaaten dar. Höchstens in Verbindung mit einem konkreten DBA besteht ein subjektives Recht.
- Der EuGH kann nicht über die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen urteilen, aber im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens über die Einhaltung der Voraussetzungen von Art. 293 2. Spiegelstrich EGV.

IV. Änderungen durch den Vertrag von Lissabon

Durch den Vertrag von Lissabon haben sich an der untersuchten Rechtslage erhebliche Änderungen ergeben. Art. 293 2. Spiegelstrich EGV wurde abgeschafft. Eine Begründung hierfür wurde in den Vertragsdokumenten nicht geliefert. Daher stellt sich die berechnete Frage, wie dem Problem der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt von nun an begegnet werden sollte. Offensichtlich hat der Vertrag von Lissabon allerdings keine neuen Instrumente geschaffen, die im Bereich der direkten Steuern zu einer Vollendung des Binnenmarktes führen könnten. Weiterhin ist aber die Überlegung berechnigt, dass die Doppelbesteuerungsabkommen bereits ein effektives Instrument sind. Die Überlegung, dass Art. 293 2. Spiegelstrich EGV eliminiert wurde, weil man das darin gesetzte Ziel als erfüllt ansah, erscheint angesichts der in der vorgelegten Untersuchung dargestellten mannigfachen und gegenwärtigen Probleme als fragwürdig.

Es bleibt daher die Feststellung, dass die Mitgliedstaaten im Vertrag von Lissabon schlicht keine Fortschreibung der Integration im Bereich der direkten Steuern gewollt haben. Schlüssiger Beweis hierfür ist die Abschaffung des Art. 293 EGV. Mithin hat es durch den Vertrag von Lissabon keine Fortentwicklung auf dem Bereich der Doppelbesteuerung gegeben, vielmehr einen Rückschritt zum Nachteil des Binnenmarktes.

Da ein solcher Rückschritt aber nach den Präambeln der Verträge von Lissabon gerade nicht gewollt war, erscheint die geeignete Lösung für das Problem der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, die Aufnahme der in der vorgelegten Arbeit gefundenen Auslegung von Art. 293 2. Spiegelstrich EGV in eine Richtlinie. Dies ist zweifach souveränitätsschonend: Zunächst einmal steht vor dem Erlass einer Richtlinie auf Basis des Art. 115 AEUV ein Einstimmigkeitsvorbehalt. Somit müssten alle Mitgliedstaaten dieser zustimmen. Weiterhin hätte die angedachte Richtlinie den gleichen Regelungszweck, den der bisherige Art. 293 2. Spiegelstrich EGV erfüllt hat: Sie würde die Mitgliedstaaten verpflichten, Doppelbesteuerungsabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung abzuschließen. Die Instrumente wären also wieder bilaterale Verträge, die durch zwei Staaten im Wege der Verhandlungen auf die Eigenarten ihrer Steuerrechtsordnungen angepasst werden könnten. Abschließend hätten diese Doppelbesteuerungsabkommen im Wege der Ratifikation einen Parlamentsvorbehalt.

Insgesamt würde die Richtlinie durch Ausgestaltung in Form der hier gefundenen Forschungsergebnisse ein effektives Instrument darstellen, die Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt final zu beseitigen. Eine entsprechende Richtlinie wurde für die vorgelegte Arbeit auch ausgearbeitet.